

Ситнов Алексей Александрович

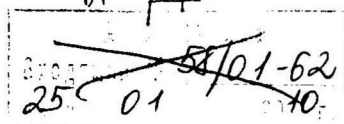
**Теория, организация и методика операционного аудита
хозяйствующих субъектов**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Москва – 2009



Работа выполнена на кафедре «Экономический анализ и аудит»
ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской
Федерации».

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук
Гутцайт Евгений Михельевич

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802125

доктор экономических наук, профессор
Зуголов Александр Евгеньевич

доктор экономических наук, доцент
Пласкова Наталья Степановна

Ведущая организация:

ГОУ ВПО «Российская
экономическая академия им Г.В.
Плеханова»

Защита состоится «17» февраля 2010 г. в 10-00 на заседании совета по
защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при ФГОУ
ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по
адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 55, аудитория 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале
библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая
академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу:

125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203.

Автореферат разослан «15» января 2010 года и размещен на
официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства
образования и науки Российской Федерации <http://vak.ed.gov.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03

кандидат экономических наук,
доцент

О.Ю. Городецкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современный этап формирования рыночных отношений характеризуется широким разнообразием форм собственности, диверсификацией практически всех отраслей экономики, высокой неопределенностью и все возрастающей динамикой постоянных изменений во внешнем окружении хозяйствующих субъектов.

Под влиянием внешних и внутренних непрерывно меняющихся и порой агрессивных факторов (усиление конкурентных отношений, стремительное развитие и применение более современных технологий, компьютерных информационных систем и пр.) хозяйствующие субъекты превращаются во все более сложные хозяйствующие экономические системы. Для обеспечения управляемости этими системами не обходимы совершенно новые подходы и инструменты, позволяющие им эффективно функционировать не только в текущий момент времени, но и в долгосрочной перспективе. Это в свою очередь требует кардинального пересмотра и совершенствования всего механизма управления указанными субъектами.

Объективная необходимость совершенствования всего механизма и процесса управления, в свою очередь, сопровождается пересмотром роли контроля как одной из основных фундаментальных функций системы управления любым хозяйствующим субъектом. От эффективности контроля зависит, прежде всего, эффективность функционирования современных хозяйствующих экономических систем, а эффективность функционирования всей совокупности указанных субъектов является одним из основных условий эффективности всего общественного развития.

В этой связи возрастает как научный, так и практический интерес к созданию целостного методологического обоснования управленческой парадигмы, позволяющей не только отказаться от спорадического разрешения перманентно возникающих проблем, но и создать стройную систему обеспечения качественных и количественных характеристик эффективности деятельности для любых хозяйствующих субъектов, вовлеченных в современные экономические преобразования.

Объективная необходимость совершенствования процесса управления в свою очередь сопровождается пересмотром роли инструментов подготовки информационного обеспечения указанного процесса.

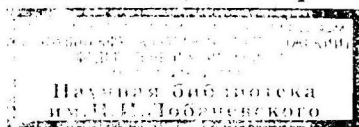
Иными словами, в сложившихся условиях существует первостепенная необходимость в разработке научно обоснованной, адекватной современным и при этом непрерывно меняющимся требованиям, системы формирования информационной базы и своевременных релевантных управленческих рекомендаций для принятия оптимальных управленческих решений по развитию хозяйствующих субъектов, не только на текущий момент времени, но и на долгосрочную перспективу.

Как зарубежные, так и российские ученые считают, что одним из важнейших инструментов решения подобных проблем может быть современный аудит, способный на базе высокого профессионализма и определенного набора своих, присущих именно ему, приемов, не только проверять и оценивать ту или иную проблемную ситуацию, но и предопределять ее будущее развитие, а также вырабатывать соответствующие управленческие рекомендации. Однако аудит в этом случае должен быть не только констатирующим, контролирующим и подтверждающим уже свершившиеся факты (историческую информацию), но и аудитом, разносторонне исследующим, консультирующим, ориентированным в будущее.

В условиях динамично развивающихся рыночных отношений роль современного аудита в принятии оптимальных управленческих решений непрерывно возрастает, что, в свою очередь, требует от него постоянного совершенствования и научного обоснования его методологии и организации проведения.

Однако до настоящего времени совершенствование аудита как самостоятельной сферы профессиональной деятельности и как отдельного направления прикладных научных знаний в современных условиях развития российской экономики в основном касается лишь организации и общей методики проведения аудиторских проверок, оставляя за рамками научных исследований проблемы, связанные с развитием концепций как аудит-консалтинга и аудит-контроллинга (получивших в научной литературе название – «операционный аудит»).

Очевидно, что совершенствование теоретической базы аудита, охватывающей все его существующие концепции, в современных условиях имеет первостепенное значение для совершенствования аудита и как самостоятельной сферы профессиональной деятельности, и как прикладной экономической науки.



В то же время отсутствие научно обоснованных разработок по методологии, методике и организации операционного аудита хозяйствующих субъектов снижает значимость современного аудита для систем управления этими субъектами.

Современная экономическая наука развивается в направлении синтеза ее отдельных отраслей, интеграции их концептуальных положений, на основе которых формируются новые научные направления, позволяющие создать адекватные потребностям перманентно и динамично развивающихся рыночных отношений методологическое обеспечение и соответствующие условия для практической реализации существующих и разрабатываемых методик. Взаимное проникновение экономических как фундаментальных, так и прикладных знаний на основе унификации системы общенаучных и специальных методов исследований способствует прогрессу экономической науки в целом и аудита, в частности, обогащая при этом практическую деятельность профессионалов.

Необходимость совершенствования теории аудита, с одной стороны, и потребность практики управления современными хозяйствующими субъектами в части независимой оценки их деятельности и обеспечения эффективности принимаемых управленческих решений, с другой стороны, обусловили выбор направления и темы диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Анализ научной и периодической специальной литературы по проблематике аудита выявил многообразие подходов ученых по широкому кругу как теоретических, так и практических аспектов современного аудита.

Исследованиям различной его проблематики посвящены труды таких известных отечественных специалистов как М.А. Азарской, А.Ф. Аксененко, Р.А. Алборова, В.Д. Андреева, Н.П. Барышникова, Р.П. Булыги, С.М. Бычковой, А.А. Гаврилова, О.В. Голосова, В.Д. Голышева, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевского, И.И. Елисеевой, В.В. Земскова, П.И. Камышанова, О.В. Ковалевой, Ю.П. Константинова, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, В.В. Нитецкого, Б.Е. Одинцова, В.И. Подольского, Н.А. Ремизова, А.Н. Романова, Э.А. Сиротенко, В.В. Скобары, Е.В. Старовойтовой, Е.С. Стоянова, Е.С. Стояновой, С.А. Стукова, А.Е. Суглобова, В.П. Суйца, А.А. Терехова, В.А. Тереховой, К.Л. Угольниковой, С.М. Шапигузова, А.Д.

Шеремета, а также зарубежных – Р. Адамса, Э.А. Аренса, М. Бениса, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Р. Доджа, Д.Р. Кармайкла, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомери, Дж. Робертсона и многих других.

При этом работы отечественных ученых, содержащие важнейшие теоретико-методологические исследования, освещают, главным образом, проблемы финансового аудита и аудита соответствия, проводимого по итогам отчетного периода и охватывающего лишь финансовую составляющую деятельности, оставляя за рамками исследовательского процесса управленческие аспекты этой деятельности, связанные с принятием текущих, оперативных и тем более стратегических управленческих решений.

Существующие точки зрения российских и зарубежных ученых относительно сущности содержания и предметной области современного аудита в значительной степени сходны и в то же время различны. Значительное число ученых считает, что современная аудиторская деятельность направлена главным образом на реализацию финансового аудита исторической информационной составляющей и при этом не предназначена для исследования стратегических перспектив развития аудируемых субъектов. Поэтому основная часть обсуждаемых и разрабатываемых аспектов аудита в современной научной литературе касается организации и общей методики проведения аудиторских проверок уже существующей информации о свершившихся фактах и практически возникших ситуациях.

В свою очередь незаслуженно и несвоевременно прекращены, проводимые на ранних этапах становления российского аудита, исследования ученых сопряженные с таким направлением аудиторской деятельности как операционный аудит, ориентированный в большей степени не на констатацию уже свершившихся событий, а на слежение за эффективностью текущего функционирования и стратегическую перспективу развития любой хозяйствующей экономической системы.

Исследования показывают, что существующие в современной научной литературе определения операционного (управленческого, производственного) аудита различаются лишь по форме изложения его сущности и предмета. Вместе с тем отсутствие единства в трактовках разных авторов, хотя и закономерно, но приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической литературе не сформулирована

его целостная и общепринятая концепция, определяющая особенности, как содержания, так и предметной области этого направления аудиторской деятельности.

Исключение составляют работы А.А. Ветрова, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайта, В.А. Жукова, М.В. Мельник, Т.В. Никоновой, Ю.Г. Одегова, С.Н. Рябухина, А.Н. Саунина, Е.Н. Синевой, Э.А. Сиротенко, С.А. Сухарева и ряда других ученых, в которых, однако раскрываются только лишь отдельные направления операционного аудита, не позволяющие в полной мере решать весь комплекс проблем, связанных с развитием этого важнейшего вида аудиторской деятельности.

Указанные обстоятельства предопределили необходимость расширения исследований в области операционного аудита и разработки единой для всех его направлений методологии, что обусловило выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в обосновании и развитии теоретико-методологических и организационно-методических положений операционного аудита современных хозяйствующих субъектов.

В рамках поставленной цели выделены четыре подцели с соответствующими задачами.

Подцель 1 – разработка и обоснование концепции операционного аудита. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- анализ и уточнение современного понимания сущности операционного аудита;
- анализ и уточнение содержания понятийного аппарата операционного аудита;
- определение роли и места операционного аудита в системе управления современными хозяйствующими субъектами (независимо от формы их собственности);
- оценка возможностей применения операционного аудита как современного средства адаптации хозяйствующих субъектов к перманентно меняющимся внешним и внутренним условиям хозяйствования;
- определение роли операционного аудита как совершенной формы

контроля деятельности хозяйствующих субъектов;

- исследование и обоснование возможностей операционного аудита как инструмента поддержания конкурентоспособности хозяйствующих субъектов.

Подцель 2 – разработка и научное обоснование методологических положений операционного аудита. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- анализ и оценка современного состояния проводимых исследований по разработке методологии аудита;
- определение основных системных направлений разработки методологии операционного аудита как отдельного направления прикладной отрасли знаний науки об аудите;
- на основе исследования роли и функциональных возможностей операционного аудита выявление и систематизация его основных задач и принципов их практической реализации;
- исследование современных подходов к пониманию сущности метода аудита и научное обоснование указанного понятия применительно к операционному аудиту;
- определение и обоснование содержания научного аппарата операционного аудита, основанного на современных и традиционных приемах экономических исследований;
- научное обоснование применения эвристических методов исследования, расширяющих возможность оперативного и стратегического операционного аудита хозяйствующих субъектов.

Подцель 3 – разработка и обоснование принципов организации проведения операционного аудита. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- исследование современного состояния научно обоснованных подходов к аудиту в целом и выработка на их основе основополагающих принципов организации операционного аудита;
- исследование и научное обоснование особенностей организации операционного аудиторского исследования;
- разработка стратегической модели операционного аудита, интегрированной в систему целевой направленности деятельности хозяйствующего субъекта.

Подцель 4 – разработка и обоснование методики операционного аудита хозяйствующих субъектов. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- раскрытие наиболее значимых аспектов, требующих применения операционного аудирования при исследовании деятельности хозяйствующих субъектов;
- разработка базовых рекомендаций для реализации методики операционного аудита внешнего окружения современных хозяйствующих субъектов;
- исследование основных проблем аудиторской оценки эффективности внутреннего потенциала хозяйствующих субъектов;
- разработка и обоснование базовой методики операционного аудита внутреннего потенциала современных хозяйствующих субъектов;
- разработка и обоснование комплексной и системной методики операционного аудита процессов интеграции стратегического и инновационного управления хозяйствующих субъектов.

Предметом исследования является теоретико-методологические и организационно-методические положения операционного аудита хозяйствующих субъектов.

Объектом исследования в диссертационной работе служит деятельность хозяйствующих субъектов независимо от формы их собственности.

Методология и теоретические основы исследования. Теоретической и методологической основой исследования является системный, комплексный, циклический и динамический подход к изучению деятельности хозяйствующих субъектов, а также выбор результативных мер совершенствования управленческого процесса при ограниченных по своей сути ресурсах.

В работе использованы конкретные приложения экономической теории, методологии общенаучных методов познания и проблем развития теории, методики и организации аудита в целом и операционного аудита в частности – системный подход, дедукция и индукция, абстрагирование, формализация, анализ и синтез, наблюдение, эксперимент и моделирование. В качестве специальных методов исследования использовались методы экономического анализа, в том числе экономико-математического и логического моделирования, эвристические методы, структурных группировок, сравнения, факторного анализа, диагностики и мониторинга.

При проведении исследования использовались научные труды зарубежных и отечественных ученых по различным аспектам аудита, бухгалтерского учета, информатики, статистики, управления и экономического анализа.

Исследование выполнено в рамках Паспорта отрасли наук «Экономические науки», специальности по коду ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации – 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» пунктов 2.1. «Методология и технология аудита» и 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок» раздела «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности».

Информационной базой исследования послужили официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, инструктивные и методические материалы Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития РФ, отраслевых Министерств РФ, Счетной палаты РФ, материалы научных конференций, семинаров, различные научные публикации по исследуемой тематике, справочные и информационные издания аудиторских и консалтинговых фирм, официальные корпоративные интернет-сайты, фактические данные ряда коммерческих организаций и другие материалы.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и организационно-методических положений операционного аудита, обеспечивающего многофункциональные возможности современного аудита деятельности хозяйствующих субъектов, способствующего принятию эффективных управленческих решений в условиях современного динамичного развития социально-экономических процессов.

В результате проведенного исследования в диссертационной работе сформулированы и обоснованы следующие научные положения, которые отвечают требованиям научной новизны и выносятся на защиту:

1. Разработана и научно обоснована концепция операционного аудита как инструмента оценки и поддержки эффективности функционирования хозяйствующих субъектов:

- уточнен понятийный аппарат операционного аудита путем трансформации базовых терминов и определений аудита, учитывающий реформационные процессы, происходящие в национальной системе экономических наук и их интеграции в

международную систему научных знаний (08.00.12, п. 2.1);

- определены роль и место операционного аудита в управлении современными хозяйствующими субъектами как подсистемы оперативного и стратегического аудиторского исследования, обеспечивающего непрерывную поддержку оперативных, тактических и стратегических управленческих решений (08.00.12, п. 2.1);
- научно обоснована возможность и необходимость использования современными системами управления хозяйствующими субъектами операционного аудита как средства оперативной, тактической и стратегической адаптации к перманентно меняющимся внешним и внутренним условиям хозяйствования (08.00.12, п. 2.1);
- дана научно обоснованная оценка операционного аудита как наиболее эффективной формы контроля деятельности хозяйствующих субъектов, расширяющая возможности аудита в условиях современного развития и реформирования российского бухгалтерского учета и его переориентации с ретроспективной направленности на перспективные горизонты (08.00.12, п. 2.1);
- систематизированы теоретические представления и практические подходы к аудиторской оценке эффективности как меры конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, что позволило научно обосновать возможность применения операционного аудита как наиболее эффективного инструмента поддержания конкурентоспособности этих субъектов в современных перманентно меняющихся условиях хозяйствования (08.00.12, п. 2.1).

2. Разработаны и научно обоснованы методологические положения операционного аудита, позволяющие выделить его в самостоятельную отрасль знаний науки об аудите:

- сформировано системное представление об операционном аудите деятельности хозяйствующих субъектов как прикладной отрасли экономических знаний и обозначена целостная система направлений разработки его методологии как отдельного направления науки об аудите (08.00.12, п. 2.1);
- систематизированы и научно обоснованы основные задачи

операционного аудита, определяемые внешним окружением хозяйствующего субъекта и его внутренним потенциалом, посредством обобщения его функциональных возможностей и современных разработок в области аудита (08.00.12, п. 2.1);

- дано определение и раскрыта сущность понятия метода операционного аудита как системного и комплексного подхода к оценке эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, выявлению ее резервов и факторов на них влияющих, обобщению материалов аудирования в виде научно-обоснованных выводов и управленческих рекомендаций, направленных на оптимизацию управленческих решений, полученных в результате применения специальных аудиторских подходов и процедур ко всей имеющейся у аудитора информации о внешнем окружении, результатах функционирования и развития бизнес-процессов и бизнес-операций, формирующих эти процессы (08.00.12, п. 2.1);
- дано обоснование содержания научного аппарата операционного аудита, основанного на интеграции в единую систему широкого многообразия современных и традиционных приемов экономических исследований (08.00.12, п. 2.1);
- научно обоснованы необходимость и возможность применения эвристических методов исследования, расширяющих возможность оперативного и стратегического операционного аудита хозяйствующих субъектов (08.00.12, п. 2.1).

3. Разработаны и научно обоснованы принципы организации операционного аудита как единой системы оперативного и стратегического аудиторского исследования эффективности деятельности хозяйствующих субъектов:

- дана оценка возможностей применения научно обоснованных подходов аудита к выработке основополагающих принципов проведения аудиторского исследования операционной эффективности функционирования хозяйствующих систем, что позволяет расширить возможности современного аудита в целом (08.00.12, п. 2.1);
- научно обоснованы особенности организации операционного аудиторского исследования, обеспечивающие систему управления

оперативными и стратегическими управленческими рекомендациями по поддержанию и повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов (08.00.12, п. 2.4);

- разработана стратегическая модель операционного аудита, представляющая основу организации операционного аудиторского исследования перманентно меняющихся в ходе функционирования хозяйствующих систем проблемных ситуаций (08.00.12, п. 2.4).

4. Разработаны и научно обоснованы методики проведения аудиторского исследования операционной эффективности деятельности хозяйствующих субъектов:

- раскрыты, конкретизированы и обоснованы наиболее значимые аспекты функционирования хозяйственных экономических систем, требующие применения операционного аудирования, направленного на повышение эффективности их деятельности в оперативном и стратегическом временных периодах (08.00.12, п. 2.1);
- разработаны и научно обоснованы базовые рекомендации по реализации методики операционного аудита внешнего окружения современных хозяйствующих субъектов, основанные на аналитических приемах исследования его сегментов (08.00.12, п. 2.1);
- разработана и научно обоснована базовая методика операционного аудита внутреннего потенциала современных хозяйствующих субъектов, направленная на поиск и оптимизацию «узких мест», а также мобилизацию его резервов в условиях объективной ограниченности ресурсов, основанная на применении аддитивных и мультипликативных моделей, позволяющих не только выявить и дать объективную оценку «критических точек», но и оперативно вырабатывать надлежащие управленческие рекомендации по их оптимизации (08.00.12, п. 2.1);
- разработана и обоснована методика операционного аудиторского исследования процессов интеграции стратегического и инновационного управления хозяйствующими субъектами, предполагающая комплексное и системное использование аналитических процедур исследования влияния внешнего

окружения и внутреннего потенциала этих субъектов на реализуемые в них инновационные процессы, как в оперативном, так и стратегическом временных периодах (08.00.12, п. 2.1).

Практическая значимость исследования. Полученные в диссертационной работе результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических и эмпирических исследований в области аудита в целом и операционного аудита в частности.

Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов диссертационного исследования заключается в возможности их использования в работе внешних и внутренних аудиторских субъектов, формирования надлежащей информационно-аналитической базы и управленческих рекомендаций по повышению операционной эффективности функционирования хозяйствующих систем.

Предложенные теоретико-методологические и организационно-методические положения операционного аудита отвечают современным требованиям и условиям функционирования различных современных хозяйствующих субъектов и, при этом, достаточно полно удовлетворяют запросы, как современных управленческих структур, так и самих аудиторских субъектов.

С помощью предлагаемых методик можно осуществлять комплексную и системную оценку эффективности деятельности хозяйствующих субъектов в целом и отдельных их структурных звеньев, выявлять перспективные и текущие приоритеты развития, прогнозировать их будущее с целью выработки оптимальных управленческих решений.

Результаты и выводы диссертационного исследования могут быть использованы в практической деятельности аудиторских субъектов, осуществляющих исследование современных хозяйствующих систем.

Положения, разработанные в диссертационной работе, могут быть использованы в образовательных процессах высших учебных заведений и учебных центров, осуществляющих обучение, переподготовку и повышение квалификации аудиторов, бухгалтеров, финансовых менеджеров и консультантов.

Внедрение и апробация результатов исследования. Научные и практические результаты исследования прошли апробацию в производственных и аудиторских организациях, что подтверждено справками о

внедрении. Основные результаты исследования внедрены в практику деятельности служб внутреннего контроля ряда российских коммерческих организаций, в частности:

- методические рекомендации по организации проведения операционного аудита, включающие стратегическую модель проведения аудиторского исследования, методику оценки внешнего окружения и внутреннего потенциала компаний, - для комплексной оценки эффективности деятельности строительных компаний, проводимой специализированной организацией ООО «СпецСтройСтандарт»;
- методика и механизм комплексной оценки внешнего окружения и внутреннего потенциала - для ООО «РИКОНТ СЕРВИС», осуществляющего обеспечение строительных компаний различными видами ресурсов и продвижение их продукции на рынке строительных услуг;
- методические рекомендации по организации проведения операционного аудита для мониторинга деятельности в рамках службы внутреннего аудита - для изыскательской компании ООО «Геокон»;
- методические рекомендации по организации проведения мониторинга деятельности аудируемых субъектов и методики исследования операционной эффективности существующих бизнес-процессов с целью выработки управленческих рекомендаций по их совершенствованию – для аудиторской компании ООО «Росэкспертиза».

Основные положения работы используются кафедрой «Экономический анализ и аудит» ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Аудит», «Основы аудита».

Результаты исследований, приведенные в диссертационной работе, докладывались и были одобрены на международных и российских семинарах и конференциях, в том числе на Международном научно-практическом семинаре «Проблемы трансформации современной российской экономики: теория и практика организации и обеспечения управления» (МЭСИ, г. Москва, 2003), Международной научно-практической конференции «Экономико-прикладные

задачи системного управления и логистики» (Московская финансово-промышленная академия, г. Москва, 2008), Международной научно-практической конференции «Искусство управления человеческим потенциалом в контексте вызовов XXI века» (МЭСИ, г. Москва, 2008), II Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, анализа, аудита и налогообложения» (Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права, г. Тюмень 2008).

Публикация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования отражены в 21 публикации общим объемом 54,83 п.л., авторским объемом 54,83 п.л., из них три монографии общим объемом 44,6 п.л. и в 9 периодических научных изданиях определенных ВАК РФ для публикации основных результатов диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук общим объемом 6,11 п.л..

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, пяти глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Основной текст изложен на 316 страницах. Библиографический список включает 237 наименований источников.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования диссертационная работа посвящена решению трех групп проблем.

Первая группа проблем связана с необходимостью обоснования концепции операционного аудита как инструмента поддержки эффективности функционирования хозяйствующих субъектов.

Наука и практика управления сегодня едины в том, что аудит является неотъемлемой частью современной системы управления и развития хозяйствующих субъектов (независимо от форм их собственности).

Концепция аудита в течение многих десятилетий подвергалась постоянному совершенствованию. В настоящее время аудит представляет собой не только вид профессиональной деятельности, но и определенную систему знаний, направленную на решение перманентно меняющихся потребностей современного общества.

В то же время, исследования показали, что в настоящее время не существует однозначного определения понятия «аудит» в целом и «операционный аудит» в частности. Но практически никто не отрицает, что в российских условиях операционный аудит это абсолютно новая концепция современного системного и комплексного управления хозяйствующими субъектами. В основе этой концепции лежит стремление современных систем управления хозяйствующими субъектами обеспечить успешное функционирование хозяйствующей экономической системы как в текущий момент времени, так и (что особенно важно) в стратегической перспективе путем:

- адаптации стратегических целей к перманентным воздействиям внешнего окружения;
- согласования оперативных управленческих решений со стратегическими;
- создания системы обеспечения управления своевременной, достаточной и надлежащим образом подготовленной информационной базой (для различных уровней управления), свободной от постоянно присутствующего на практике информационного риска;

- адаптации самой системы управления хозяйствующим субъектом в целях повышения ее гибкости и способности быстро реагировать на перманентно меняющиеся требования и условия как внешней, так и внутренней среды этого субъекта;
- поддержания конкурентоспособности хозяйствующего субъекта.

Проведенные в работе исследования позволили предположить, что основными компонентами его концепции, как концепции аудита-консалтинга, являются операционный аудит как функция и операционный аудит как носитель этой функции, реализуемые как внешним независимым, так и внутренним относительно независимым аудиторским субъектом.

Достоинством указанного подхода является то, что:

- внешний аудиторский субъект выполняет свои функции на основе договорных отношений с аудируемым субъектом, определяющих не только временной интервал, но и конкретную проблему, надлежащее решение которой ожидает система управления этим субъектом (клиентом);
- существует возможность получения управленческих рекомендаций основанных на профессионализме независимых специалистов, обладающих опытом и знаниями по конкретной проблематике, приобретенными при проведении аналогичных исследований на различных объектах, относящихся не только к отрасли аудируемого субъекта, но и к смежным с ней областям;
- обладая надлежащей методологической базой, внешний аудиторский субъект способен обеспечить системный подход к проведению аудиторских исследований;
- внешний независимый аудиторский субъект способен предоставить относительно беспристрастные управленческие рекомендации, так как он не зависит от системы управления этим субъектом.

Однако для того чтобы операционный аудит был эффективным и отвечал всем требованиям науки и практики современного управления, в работе аргументированно доказано, что его функциональные возможности будут не полными, если он не в состоянии оперативно выявлять, исследовать и адекватно реагировать на всевозможные перманентно возникающие проявления окружающей действительности. В свою очередь полноценная практическая реализация указанных аспектов посредством использования

только лишь возможностей и достоинств внешнего независимого аудиторского исследования не обеспечивается по причине целого ряда существенных недостатков. К ним следует отнести:

- вероятность применения некоторого набора стандартизированных, при этом не адаптированных к индивидуальным особенностям аудируемого экономического субъекта, методик, что, в свою очередь, ухудшает не только качество процесса аудирования, но и, что весьма значимо для хозяйствующего субъекта, качество вырабатываемых управленческих рекомендаций;
- недостаточное знание бизнеса аудируемого экономического субъекта;
- не регулярное (эпизодическое) проведение самого аудиторского исследования (в частности только при возникновении проблемы).

В этой связи в диссертации доказано, что особого внимания заслуживает возможность адаптации и применения в рамках операционного аудита основополагающих концепций контроллинга, реализация которых в рамках интегрированной подсистемы внутреннего аудита, позволит расширить его потенциальные возможности. При этом консалтинговая составляющая операционного аудита не исключается, а дополняет процесс аудиторского исследования, усиливая его потенциал и реализуясь в форме независимой экспертизы по различным аспектам деятельности аудируемого экономического субъекта (в частности по проблемам эффективного развития хозяйствующих экономических систем, подсистем, бизнес-процессов и составляющих их бизнес-операций в стратегической перспективе).

Таким образом, можно с уверенностью констатировать, что подсистема операционного аудита, как синтезированная взаимодополняющая общность аудита-контроллинга и аудита-консалтинга и интегрированная надлежащим образом в систему управления, выполняет не только чисто сервисную функцию для этой системы, но и расширяет ее современные управленческие возможности.

Поэтому, в рамках работы доказано, что концепция операционного аудита представляет собой совокупность суждений о его функциональном разграничении (оперативном и стратегическом), институциональном оформлении (внутренним и внешним) и методологической вооруженности в контексте основополагающих целевых установок функционирования

хозяйствующих систем, релевантных к нему и его целям, вытекающим из текущих задач и стратегических целей этих систем.

Проведенные исследования показали, что операционный аудит исследует хозяйствующую систему в целом и отдельные ее элементы на предмет их эффективности, вырабатывает управленческие рекомендации с целью оперативной оптимизации адаптивных свойств в текущий момент времени и поддержания конкурентоспособности этой системы в стратегической перспективе.

Не менее важным аспектом, требующим особого внимания и надлежащего подхода к его практической реализации в рамках операционного аудита, является подготовка для системы управления хозяйствующим субъектом и что не менее важно использование в своих (аудиторских) интересах управленческой информационной базы, ориентированной не только на данные учета, но и охватывающей все практические проявления непосредственно функционирующих подсистем этого субъекта. Это, в свою очередь, расширяет релевантное информационное поле не только системы управления аудируемого хозяйствующего субъекта, но и самого операционного аудита. К источникам указанных информационных потоков относится информация по различным предметным областям (управление, производство, технология, маркетинг и пр.), непрерывно функционирующей хозяйствующей системы.

Таким образом, операционный аудит в системе управления хозяйствующим субъектом призван не только обеспечить эту систему надлежащей информационной составляющей, но и подготовить, что является более важным для управления аспектом, на ее основе надлежащие с профессиональной точки зрения управленческие рекомендации. Иными словами операционный аудит, призван сориентировать эту систему на оптимальные управленческие решения и, как следствие, на надлежащие и своевременные (как оперативные, так и стратегические) управленческие воздействия, как на управляемую подсистему, так и внешнее окружение этого субъекта.

Однако исследования показали, что, акцент лишь на информационном обеспечении системы управления хозяйствующим субъектом, не позволяет в полной мере реализовать сущностные возможности операционного аудита. В настоящее время уже недостаточно иметь, пусть даже надлежащим образом

подготовленную, информацию о результатах деятельности хозяйствующего субъекта в целом. Необходима своевременная диагностика и мониторинг вклада отдельных направлений деятельности, структурных звеньев, бизнес-процессов и их бизнес-операций в хозяйственный оборот, осуществляемый в рамках этого субъекта. Это в свою очередь требует понимания роли операционного аудита в реализации и иных основополагающих функций управления. Особенно это касается вопросов целеполагания, планирования, организации, контроля и координации.

Таким образом, основная функциональная составляющая операционного аудита представляет собой ориентированную на долгосрочную перспективу систему информационно-аналитической, методологической и инструментальной поддержки системы управления хозяйствующим субъектом на всем протяжении управленческого цикла по всем функциональным аспектам деятельности этого субъекта, бизнес-процессам и их составляющим бизнес-операциям. Одной из главных причин необходимости организации и реализации на практике управления указанной системы является все возрастающая потребность системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами в организационной системе.

В то же время следует подчеркнуть, что, несмотря на свои возможности и особенности, операционный аудит не обеспечивает автоматически адаптивность и конкурентоспособность любого хозяйствующего субъекта, освобождая саму систему управления этими субъектами от их непосредственных функций. Его функция направлена, главным образом, на поддержку системы управления хозяйствующим субъектом при принятии управленческих решений не только в долгосрочной перспективе, но и оперативном (текущем) времени. Без оперативной оптимизации процесса решения перманентно возникающих проблем управления невозможно осуществлять поддержку управленческих решений в долгосрочной перспективе.

Таким образом, дуалистическая концепция оперативного и стратегического управления хозяйствующими субъектами требует реализации соответствующей системы поддержки управленческих решений как со стороны внутреннего, интегрированного в хозяйственную систему относительно независимого, так и внешнего независимого аудиторского субъекта. Поэтому операционный аудит в управлении можно подразделить соответственно на

оперативный и стратегический. Однако по нашему мнению указанное разделение можно считать условным, так как практическое его осуществление в рамках любого хозяйствующего субъекта возможно только лишь на основе принципа системности, комплексности, цикличности, динамичности и, что не менее важно, ориентации на конечный результат при ограниченных по своей сути ресурсах его достижения.

Иными словами в целях обеспечения и оптимизации адаптивных свойств хозяйствующей системы, а также поддержки конкурентоспособности этой системы в перманентно меняющихся условиях хозяйствования необходима соответствующая концепция, предусматривающая наличие в управленческом процессе подсистемы оперативного и стратегического операционного аудита (рис. 1). При этом следует учитывать, что обе подсистемы операционного аудита имеют сходную структуру задач и функций. Различия между ними лежат лишь в смысловой и временной плоскости, а также в области применяемых методов и методик.

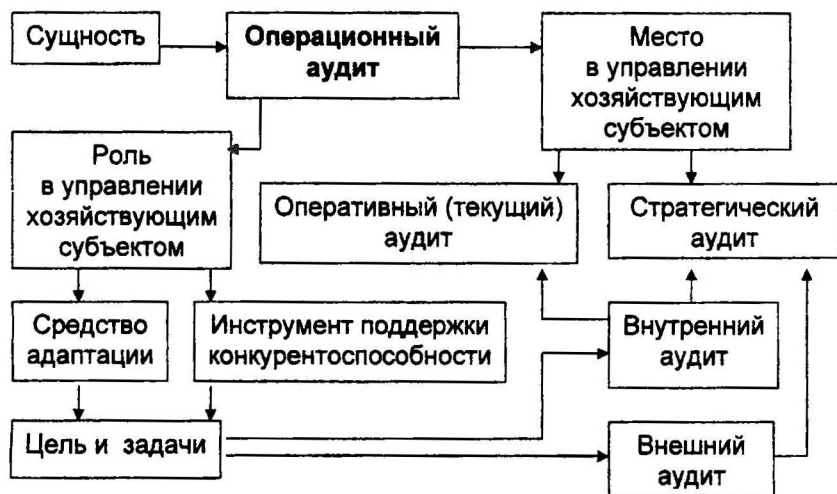


Рис. 1. Концепция операционного аудита

Сравнительная характеристика оперативного и стратегического операционного аудита, представленная в таблице 1 свидетельствует, что стратегический операционный аудит имеет неограниченные временные

горизонты, то есть он направлен на поддержку управленческих решений ориентированных в будущее. В свою очередь оперативный операционный аудит характеризуется определенной временной завершенностью, распространяется на короткие (в ряде случаев среднесрочные) промежутки времени. Однако следует учитывать, что оперативный и стратегический операционный аудит не противостоящие, а взаимодополняющие элементы единого исследовательского процесса операционного аудита. Это в свою очередь подтверждает, что для решения общей цели эффективного развития хозяйствующего субъекта (независимо от формы его собственности) требуется организация и проведение сложного многоуровневого, междисциплинарного аудиторского процесса охватывающего не только финансовую составляющую деятельности этого субъекта (финансовый аудит), но и управленческую (производственную, технологическую, плановую, маркетинговую и пр.).

Вместе с тем следует отметить, что применение операционного аудита как самостоятельной области знаний позволяет ему тесно интегрироваться с такими подсистемами хозяйствующих субъектов, как управление и его организация, информационное обеспечение, организация производства, научно-техническое развитие и многими другими, служащими объектами его исследований.

Вторая группа проблем связана с формированием основополагающих теоретико-методологических положений операционного аудита хозяйствующих субъектов.

Поскольку аудит является элементом экономической системы любого государства, вступившего на путь рыночных преобразований, то его сущность приобретает различные толкования, присущие национальным традициям и требованиям, предъявляемым к нему.

В диссертации доказано, что взгляды российских и зарубежных ученых относительно сущности и предметной области аудита во многом схожи, но при этом существуют и некоторые различия. Различия точек зрения, как правило, связаны с приоритетами тех исследователей, которые занимаются указанной проблематикой.

В свою очередь, обобщая различные точки зрения ученых, целесообразно подразделять аудит на финансовый, аудит соответствия и операционный аудит. При этом все как зарубежные, так и российские ученые практически

Таблица 1

**Сравнительная характеристика оперативного и стратегического
операционного аудита**

| Признак | Оперативный операционный аудит | Стратегический операционный аудит |
|--|--|--|
| Временной горизонт | Ориентация на сегодняшний день Основан на информации, полученной в текущий момент времени и исторической информации. | Ориентация на долгосрочную перспективу Основан на прогнозах и (или) интерпретации фактической информации применительно к будущим периодам. |
| Информа- ционная составляю- щая | Ориентация на внутреннюю информацию Внутренние источники информации, система управленческого учета и отчетности. Эффективность бизнес-операций, бизнес- процессов и реализации текущих функций управления. | Ориентация на внешнее непосредственное окружение Внешние факторы развития и влияния (внешнее окружение). Эффективность бизнес-процессов, стратегических установок, адаптивных свойств и конкурентоспособность хозяйствующей системы в долгосрочной перспективе. |
| Уровень системы управления | Оперативное и текущее управление Поддержка управленческих решений среднего звена системы управления | Стратегическое управление Поддержка управленческих решений высшего звена системы управления |
| Цели | Обеспечение достижения целевых установок и текущих задач Исследование (мониторинг) текущих задач и оперативное обеспечение поддержки управленческих воздействий на управляемую подсистему | Обеспечение конкурентоспособности и адаптации Обеспечение долгосрочного развития (адаптивности, конкурентоспособности и потенциала успеха). |
| Основные элементы | Мониторинг, диагностика и анализ текущей (оперативной) деятельности | Мониторинг, диагностика и анализ, ориентированный на резервы внутреннего потенциала и прогнозы |
| Методы и инструмен- ты | Мониторинговые исследования, оценка эффективности бизнес- операций, бизнес-процессов, функций управления | Системный, комплексный, циклический и динамический анализ внешнего окружения и исследование внутренних возможностей |
| Критерии | Нормативы, показатели бизнес- планов, сбалансированная система показателей и пр. | Возможности, бизнес-риски, то есть исследует внутренние факторы и внешнее окружение хозяйствующего субъекта, «сильные» и «слабые» стороны, будущие возможности и бизнес-риски, присущие конкретному субъекту. |
| Субъект | Внутренний аудлирующий субъект | Внутренний или внешний аудлирующий субъект |

единодушно сходятся во мнении о том, что указанная классификация одинаково приемлема при рассмотрении как внешнего, так и внутреннего аудита.

Однако, несмотря на значительное число проводимых исследований в области аудита, все они, как правило, направлены на разработку и обоснование общей методики аудиторских проверок, а также отдельных методологических положений финансового аудита и аудита соответствия, оставляя за рамками исследовательских аспектов проблематику операционного аудита. Все высказывания в этой области знаний ограничиваются лишь краткими определениями его сущности и некоторыми различиями в целевой направленности. Разнообразие формулировок сущности и предметной области операционного аудита является неизбежным, так как сущность и тем более предмет всегда шире, чем самые подробные их определения и ни одно из них не может быть исчерпывающим.

Исследования показывают, что приводимые учеными определения операционного аудита различаются лишь по форме изложения его сущности и предмета.

Обобщая различные точки зрения ученых, в работе сделан вывод, что на современном этапе операционный аудит, как бы его не называли (управленческий, производственный, результатов), представляет собой системный и комплексный процесс исследования бизнес-операций любого хозяйствующего субъекта (независимо от формы его собственности) с целью оценки их операционной эффективности и выработки надлежащих релевантных управленческих рекомендаций.

В то же время, если учесть, что бизнес-операции являются элементами различных бизнес-процессов, реализуемых в рамках любой хозяйствующей системы, то, как следствие, предметная область операционного аудита охватывает различные области функционирования этих систем. Иными словами, предметом операционного аудита следует считать операционную эффективность элементарных бизнес-операций, реализуемых в различных предметных областях непрерывно функционирующего хозяйствующего субъекта.

Проведенные исследования показали, что отсутствие единства в понимании сущности операционного аудита приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической

литературе не сформирована его целостная и общепринятая методология, определяющая особенности содержания его метода, задач и принципов их решения, а также именно ему присущего исследовательского инструментария. Очевидно, что содержание операционного аудита можно рассматривать с самых различных точек зрения, используя при этом различные подходы, однако ни одна из них не будет полной без четкого понимания именно тех элементов, которые выражают его специфические черты.

Подтверждением сказанного является то, что как в зарубежной, так и российской экономической литературе очень часто операционный аудит наделяют такими целями, которые фактически не только не раскрывают его содержание, а, скорее, искажают и дают ошибочное представление о его роли в управлении хозяйствующим субъектом.

Определяя круг задач, реализуемых в рамках операционного аудита, на основе проведенного исследования было выявлено, что его направленность предполагает:

- обращение аудита к сущности функционирования бизнес-операций, в том числе и к технологическим их аспектам;
- изменение временных рамок аудирования от простого выражения мнения о достоверности исторической финансовой модели хозяйствующей системы к выработке, перспективно направленных, управленческих рекомендаций;
- распространение предметной области на всю хозяйствующую систему, а не только на ее историческую финансовую модель, реализованную в форме бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обращение операционного аудита к сущности функционирования бизнес-операций предполагает, что в ходе аудирования необходимо исследовать не только предметную область бухгалтерского учета, но саму организацию, структуру и технологические аспекты этих операций.

Изменение временных рамок предопределяется проблемами резкого снижения ценности релевантной информации во времени в условиях быстро меняющейся внешней и внутренней среды хозяйствующего субъекта. Иными словами, система управления любым хозяйствующим субъектом требует в современных условиях значительно опережающей существующую действительность и надлежащим образом подготовленной информации и адекватных ей управленческих рекомендаций.

Если учесть то, что операционная эффективность возможна в самых различных предметных областях, а целью операционного аудита, по нашему мнению, является оценка эффективности бизнес-операций, реализуемых в рамках любой хозяйствующей системы, и выработка соответствующих управленческих рекомендаций, то, как следствие, круг задач, решаемых в рамках этого направления аудита, зависит от каждого конкретного случая аудирования.

В то же время, проведенные исследования показали, что главной интегрирующей задачей операционного аудита можно считать выявление и оценку вероятных резервов повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта и, как следствие, выработку соответствующих управленческих решений по их мобилизации.

Дифференцируя указанную задачу, можно выделить следующие основные направления аудирования:

- выявление и оценка эффективности управляющей системы и ее резервов;
- выявление и оценка эффективности управляемой системы и ее резервов;
- выработка управленческих рекомендаций по указанным аспектам.

Эффективность деятельности аудируемого хозяйствующего субъекта, как правило, зависит от качества управления, умения своевременно учитывать сложившуюся ситуацию и факторы, влияющие на экономический потенциал этого субъекта.

Исходя из указанных задач, в процессе аудирования необходимо исследовать:

- систему управления, ее структуру, функции, управленческие бизнес-процессы, технологии и бизнес-операции;
- производственную систему, ее структуру, бизнес-процессы, технологии, бизнес-операции в рамках этой системы;
- информационную систему, ее организацию и структуру, бизнес-процессы и информационные технологии, бизнес-операции;
- стратегию развития хозяйствующего субъекта, его бизнес-план, целевые программы;
- рыночную конъюнктуру и бизнес-риски хозяйствующего субъекта;
- прочие аспекты, являющиеся потенциальными носителями резервов

повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

Таким образом, основными задачами операционного аудита, как в оперативном, так и стратегическом плане можно считать:

- обеспечение эффективности процесса планирования деятельности хозяйствующего субъекта, как на текущий период, так и стратегическую перспективу;
- оценка эффективности принятых стратегий развития хозяйствующего субъекта посредством разработки и сравнительного анализа их с альтернативными;
- выявление и оценка «узких» и поиск «слабых» мест («критических точек») для оперативного управления ими;
- определение и возможная корректировка всей совокупности контрольных показателей и критериев их оценки (формирование критериальной модели исследования) как на текущий период, так и стратегическую перспективу;
- сравнительный анализ подконтрольных показателей с их критериальной моделью в текущем периоде функционирования хозяйствующей системы с целью выявления причин и последствий происходящих отклонений;
- выявление и оценка критических внешних и внутренних проявлений способных оказать существенное влияние на стратегическое развитие аудируемого хозяйствующего субъекта;
- анализ влияния внешнего окружения на эффективное развитие хозяйствующей системы;
- исследование внутреннего потенциала и поиск его резервов;
- формирование информационной базы для выработки оптимальных управленческих рекомендаций.

Приведенный перечень задач, реализуемых в рамках операционного аудита, и соответствующих им направлений аудирования ограничивается наиболее общими аспектами. При рассмотрении отдельных направлений аудирования эти задачи и направления могут быть конкретизированы в зависимости от целевой установки задания и предметной области объекта исследования.

Следующим, не менее важным теоретико-методологическим аспектом, как было доказано в работе, и нуждающимся в серьезном переосмыслении в

современных условиях, является выработка и обоснование основополагающих принципов операционного аудита.

Профессиональная деятельность играет важную роль в жизни человечества. Вместе с тем проводимые в обществе стремительные структурные преобразования повлияли на сложившийся за десятилетия образ любого профессионала.

Несмотря на повышение общего образовательного уровня, а значит, и профессионализма в различных областях деятельности, отношение общества к профессионалам, в том числе и аудиторам, стало более скептическим. В значительной мере это связано со снижением современного уровня профессиональной этики, которая всегда служила основным критерием общественного доверия к той или иной профессии.

В современном обществе любая профессия требует этических норм поведения, так как каждый человек, занимающийся профессиональной деятельностью, в значительной степени заинтересован в доверии общества к результатам этой деятельности и высоком качестве своих услуг. Например, для аудиторов важно, чтобы заинтересованные в их услугах пользователи могли доверять качеству аудита.

Если оценивать любое направление аудита по степени сложности, то такая оценка будет необъективной, поскольку неквалифицированному пользователю этих услуг, в силу своей профессиональной компетенции и наличия времени, достаточно сложно разобраться в их качестве.

Общество доверяет высокому качеству результатов той или иной профессии лишь тогда, когда существуют не только критерии ее реализации, но и узаконенные правила профессионального поведения субъектов.

Исходя из вышеизложенного, при осуществлении своих профессиональных обязанностей, аудитор должен руководствоваться в первую очередь этическими принципами, разработанными Международной федерацией бухгалтеров и уточненными национальным профессиональным бухгалтерским сообществом, которые позволяют, как было отмечено ранее, оценить качество аудиторских услуг и повысить степень доверия к аудиту. К этим принципам относятся: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность (должная тщательность), конфиденциальность, профессиональное поведение и следование

регламентирующим документам (техническим стандартам аудита, вырабатываемым для его практической реализации).

Несмотря на то, что следование рассмотренным выше принципам повышает степень доверия к аудиторским услугам, в работе аргументировано, что отсутствие правил, регламентирующих порядок их практического применения, позволяет судить об этих принципах лишь как о высоких этических намерениях, декларированных общими нормами морали.

Такие намерения не позволяют:

- установить общие подходы к практическому осуществлению операционного аудита;
- определить концептуальную базу, лежащую в основе широкого спектра услуг в области этого направления аудита;
- выработать основные критерии для оценки результатов аудирования;
- способствовать совершенствованию тех или иных систем и процессов внутренней среды хозяйствующего субъекта.

Важным направлением, позволяющим понизить степень неопределенности вышеуказанных ограничений, является выработка и применение принципов, определяющих практические аспекты операционного аудита, в которые независимо от направленности аудирования должно быть заложено адекватное понимание сущности аудируемых систем (управляющей и управляемой), бизнес-процессов, технологий и, как следствие, бизнес-операций.

Так как эффективность является оценочной категорией, проявляющейся в различных предметных областях деятельности хозяйствующего субъекта, то, как следствие, операционному аудиту присуща значительная доля аналитической составляющей в общем объеме аудиторских процедур, применяемых при аудировании той или иной предметной области этого субъекта. По этой причине указанный ранее блок принципов операционного аудита следует расширить принципами системности, комплексности, периодичности, научности, адресности и преемственности.

Рассмотренные в работе принципы операционного аудита, наряду с их этической (общепринятой в аудиторской деятельности) направленностью, определяют и практическую составляющую указанного направления аудита. Без их понимания и практического применения невозможно надлежащее

выполнение процесса операционного аудирования любой предметной области любого хозяйствующего субъекта, независимо от формы его собственности.

Сложный и многогранный характер предметной области операционного аудита обуславливает необходимость применения различных предметных технологий и интегрирования в эту науку элементов многих наук, в том числе и фундаментальных. Причиной этого, прежде всего, является непрерывное развитие различных экономических процессов, протекающих в действующих хозяйствующих субъектах, требующих применения более совершенных научных подходов к их изучению и оценке.

В то же время, в работе обосновано, что простое рассмотрение различных технологических подходов, применяемых при осуществлении операционного аудита хозяйствующего субъекта, не позволяет в полной мере раскрыть сущность и предмет данного направления практической деятельности. В этой связи представляется необходимым понять и дать определение метода операционного аудита как инструмента научного познания его предметной области, уточнения его сущности и содержания.

Исследования показали, что, несмотря на развитие науки об аудите, до настоящего времени не существует единства в понимании и определении основополагающего метода этой науки как сложившейся системы, позволяющей познать ее предмет. Большинство умозаключений как зарубежных, так и российских ученых сводятся главным образом к перечислению различных методов и методик, а также отдельных процедур, применяемых только лишь в финансовом аудите. При этом сфера операционного аудита ими совсем не затрагивается.

На основе проведенного исследования указанный метод можно определить как системный и комплексный подход к оценке эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, выявлению ее резервов и факторов на них влияющих, обобщению материалов аудирования в виде научно-обоснованных выводов и управленческих рекомендаций, направленных на оптимизацию управленческих решений, полученных в результате применения специальных аудиторских подходов и процедур ко всей имеющейся у аудитора информации о внешнем окружении, результатах функционирования и развития бизнес-процессов и бизнес-операций, формирующих эти процессы.

Несмотря на свою сложность, приведенное определение, одновременно с системным и комплексным подходом, отвечающим требованиям принципов

операционного аудита, отражает необходимость перехода в процессе аудирования от общего к частному, а также к обобщению эмпирических материалов, проаудированных посредством применения специальных аудиторских приемов и процедур, в виде научно-обоснованных выводов и управленческих рекомендаций. Поэтому, на наш взгляд, указанное определение наиболее полно и объективно характеризует современный взгляд на метод операционного аудита.

В свою очередь сложность и широта предметной области операционного аудита требует от аудлирующих субъектов всесторонних научно-обоснованных подходов к реализации на практике его метода. Иными словами, в настоящее время назрела острейшая необходимость разработки современного научного аппарата указанного направления аудита, основанного на достижениях иных областей знаний, позволяющих реализовать его современные возможности.

В то же время, когда возникает какая-либо проблема, частично решаемая той или иной областью знаний, наблюдается практически заимствование уже разработанных методов, приемов, процедур и терминов, то есть прямое их использование посредством адаптации к своей предметной области.

На разных этапах реализации метода операционного аудита при аудировании объекта исследования и оценке влияния на него различных факторов, и, наконец, при обобщении проаудированных эмпирических материалов (оценке эффективности деятельности и выявлении резервов ее повышения) целесообразно использование как отдельных приемов, входящих в научный аппарат этого направления аудита, так и их комбинации.

Так как операционная эффективность проявляется в большом разнообразии тех или иных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта и имеет достаточно сложные и комплексные причинно-следственные связи, то, как следствие операционный аудит не может опираться только лишь на стандартизированные методы и процедуры, применяемые в финансовом аудите и аудите соответствия. Методы сбора и аудирования информации, необходимые для формирования аудиторских выводов и выработки управленческих рекомендаций должны быть разнообразными в зависимости от объекта, его специфики, а также конкретных задач стоящих перед операционным аудитом.

Исследования показывают, что все приемы обработки получаемой в ходе операционного аудита информации можно разделить на логические,

математические и эвристические. В то же время, исходя из задач, стоящих перед указанным направлением аудита, все приемы можно обозначить как применяемые для:

- предварительного изучения и качественной оценки методов организации и осуществления деятельности хозяйствующего субъекта;
- разработки научно-обоснованных классификаций исследуемых объектов и аудирование влияющих на них факторов;
- проверки поступающей аудирующему субъекту информации;
- подготовки и соответствующего обоснования системы аналитических показателей эффективности, выбора ее интегральных показателей и критериев оценки;
- построения моделей хозяйственной экономической системы в целях исследования влияния как отдельных, так и групп факторов на обобщающие показатели эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

Третья группа проблем связана с разработкой организационно-методических положений проведения операционного аудита.

В соответствии с целью и задачами исследования методические проблемы операционного аудита рассмотрены и обоснованы с двух основополагающих позиций.

Первое направление связано с проблемами разработки и обоснования принципов организации операционного аудита.

Операционный аудит является более сложным направлением аудирования по сравнению с финансовым аудитом. Для его осуществления требуется проведение значительной работы по созданию соответствующих условий. При этом первостепенной задачей является формирование в современном обществе соответствующего понимания важности и необходимости его регулярного применения для повышения эффективности деятельности любого хозяйствующего субъекта, независимо от формы его собственности.

В то же время отсутствие нормативно-правовой базы, регламентирующей указанное направление аудита, практически исключает его обязательность, что позволяет отнести его лишь к категории инициативного аудита и, как следствие, определяет необходимость применения в каждом конкретном случае

индивидуальных (не стандартизированных) подходов к его проведению.

В свою очередь, в теории и практике аудита, как в зарубежных странах, так и в России, общепринято, что проведение аудита осуществляется в три основных этапа: планирование, непосредственно аудиторская проверка и формирование отчетных документов о полученных результатах аудирования. Указанные этапы, по нашему мнению, в полной мере можно отнести и к операционному аудиту, но при этом их содержание имеет свои специфические черты, присущие только этому направлению аудита и обусловленные, главным образом, разнообразием предметных областей, подвергаемых аудиторскому исследованию и его особенностями.

В общем понимании процесс операционного аудита представляет собой логическую последовательность процедур, выполняемых аудирующим субъектом с привлечением наиболее компетентных в исследуемой предметной области экспертов (в том числе сотрудников аудируемого субъекта) с целью выявления и оценки тех или иных проблемных ситуаций, возникающих в ходе функционирования хозяйственной экономической системы, и выработки управленческих рекомендаций по их преодолению.

Таким образом, операционный аудит, как и финансовый, должен последовательно пройти все три указанных выше основных этапа, а именно:

- планирование;
- операционное аудирование по существу проблемы;
- подготовка отчетных документов и управленческих рекомендаций.

Вместе с тем, в работе доказано, что операционный аудит не должен завершаться традиционной отчетной формой о результатах проведенного аудирования. В силу того, что основной задачей этого направления аудита является выявление и оценка вероятных резервов повышения эффективности функционирования аудируемого субъекта, а также выработка соответствующих управленческих рекомендаций по их оптимизации и мобилизации, то, как следствие, аудитор должен обеспечить фактическую реализуемость и необратимость процесса внедрения этих рекомендаций. Поэтому период времени, необходимый для реализации указанных управленческих рекомендаций, следует рассматривать в качестве особого этапа операционного аудита, который можно обозначить как этап внедрения результатов аудирования.

Однако, по нашему мнению, и на этом этапе операционный аудит не

может считаться завершенным. Аудирующему субъекту необходимо получить достаточную и надлежащую информацию о результативности проведенного аудиторского исследования, в частности, последствий внедрения и использования аудируемым хозяйствующим субъектом управленческих рекомендаций, выработанных по результатам операционного аудита. Этот этап можно обозначить как этап определения эффекта, полученного от использования результатов операционного аудита.

Таким образом, следует признать, что операционный аудит не завершается на стадии аудиторского отчета (заключения). Его полный цикл (рис. 2) необходимо рассматривать как период времени от начала традиционного этапа планирования до получения результатов от внедрения управленческих рекомендаций.



Рис. 2. Цикл операционного аудита

Второе направление связано с разработкой основополагающих методических приемов аудирования. Выбор конкретных объектов аудиторского исследования обусловлен объективной необходимостью обеспечения современных систем управления хозяйствующими субъектами надлежащим

образом подготовленной постоянно изменяющейся во времени информационной базой, необходимой для осуществления оптимизации всего управленческого процесса.

В современных условиях система управления любым хозяйствующим субъектом имеет значительный арсенал способов повышения его конкурентоспособности и увеличения доли его присутствия на том или ином рынке. Однако при любых обстоятельствах для поддержания принятия оптимальных управленческих решений постоянно необходимо получать адекватную сложившимся на рынке условиям, а также достаточную и надлежащим образом подготовленную информацию о перманентных изменениях, протекающих на этом рынке, а также той доли, которую занимает на нем тот или иной хозяйствующий субъект. Поэтому, приступая к исследованию информационной составляющей о внешнем окружении любого хозяйствующего субъекта, аудитору необходимо не только определить основные компоненты указанной среды, но и по возможности сегментировать существующую область исследования, что в свою очередь позволит выявить и детализировать именно те конкурентные преимущества и вероятные угрозы, которые возможны со стороны его непосредственного внешнего окружения.

В научной литературе сегмент рынка определяют по отраслевому или географическому признаку, но в сущности – это особым образом выделенная часть рынка, группа потребителей, потребительских результатов (продукции, товаров, работ или услуг), хозяйствующих субъектов, обладающих определенными общими признаками.

Анализ научных источников позволил признать, что наиболее значимыми аспектами внешнего окружения любого хозяйствующего субъекта, требующими постоянного пополнения, оценки и анализа надлежащих знаний о них являются:

- реальный и потенциальный размер отраслевого рынка;
- перспективы и тенденции развития отрасли, а также степени ее жизненного цикла;
- структура и масштаб конкурентной среды;
- структура отраслевых издержек;
- структура и масштаб системы реализации потребительских результатов (продукции, товаров, работ или услуг);
- перспективы и тенденции развития потребительских предпочтений;

- ключевые факторы успеха.

В этой связи, наряду с традиционными подходами, в диссертационной работе предложен ряд методик и обоснована их востребованность в аудиторской практике.

Обычно как в зарубежных, так и российских научных источниках потребительский результат может быть сгруппирован по характеру его использования или области применения. В свою очередь хозяйствующие субъекты – по отрасли, по характеру применяемых форм сбыта потребительских результатов. И, наконец, потребители могут группироваться по географическому и демографическому признаку, уровню доходов, национальным традициям и прочее. При этом критерии оценки обоснованности выбора того или иного сегмента для конкретного хозяйствующего субъекта предполагают их использование независимо от тех или иных признаков сегментации.

К указанным критериям относятся:

- количественные параметры сегмента (например, емкость сегмента по объему реализуемого потребительского результата или числу потребителей);
- доступность сегмента для аудируемого субъекта;
- существенность сегмента (например, реальность рассмотрения той или иной группы потребителей в качестве сегмента и ее устойчивость к потреблению);
- совместимость сегмента с рынком основных и потенциальных конкурентов;
- защищенность сегмента от потенциальной конкуренции (степень устойчивости хозяйствующего субъекта и существующие барьеры входа в указанный сегмент);
- прибыльность (например, вероятная эффективность деятельности хозяйствующего субъекта в исследуемом сегменте).

Несмотря на все свое многообразие, количество указанных критериев может быть увеличено или сокращено в зависимости от значимости того или иного признака сегментации исследуемого рынка, а также конкретного аудиторского задания, что в свою очередь требует от аудирующего субъекта, в каждом конкретном случае аудирования, учета индивидуальности и не типичности аудируемого субъекта и рынка сбыта его уникального

потребительского результата.

В современных условиях для повышения конкурентоспособности и, например, правильного определения емкости рынка аудирующему субъекту необходимо проводить сегментацию рынка не только по одному из указанных выше направлений, учитывающих только те параметры, которые характеризуют это конкретное направление. В рамках операционного аудита, направленного на исследование эффективности долгосрочного развития аудируемого субъекта и поддержания, соответствующих этой перспективе управленческих решений необходимо осуществлять сегментирование по наиболее значимым параметрам различных направлений, получая при этом некоторый интегральный показатель эффективности продвижения потребительского результата на том или ином рынке.

В этой связи заслуживают внимания применение в процессе аудирования моделей, основанных на двойной сегментации (например, по конкретному потребителю и соответствующим потребителям). При этом указанные модели могут быть как однофакторные, в которых используют один параметр и однородную группу потребительского результата (продукции, товаров, работ или услуг) и многофакторные, применяемые для оценки того, для каких групп потребителей предназначен конкретный потребительский результат и какие параметры являются наиболее значимыми для продвижения его на рынок. Однофакторные модели следует использовать при аудиторских исследованиях хозяйствующих субъектов, выпускающих несколько потребительских результатов одного вида.

Алгоритм указанного исследования основан на использовании следующего выражения:

$$ER_i = \sum_{j=1}^n a \cdot b_{ji}, \quad (1)$$

где ER_i – емкость i – го сегмента рынка по потребителю;

a – общее число потребительских результатов, реализованных на j – м географическом сегменте;

b_{ji} – доля i – го сегмента рынка по потребителю на j – м географическом сегменте;

$i = 1, 2, \dots, n$ – индекс сегмента рынка по потребителю, выделенному по какому-то наиболее значимому признаку;

$j = 1, 2, \dots, m$ – индекс географического сегмента.

При построении указанной модели на основе выделения сегментов рынка по группам потребителей и сравнения их с различными значениями параметров потребительского результата (функциональные преимущества, технические параметры и пр.) определяют параметры наиболее значимые при выделении групп потребителей. На следующем этапе – оценивают потенциальную емкость рынка. Среди параметров, подвергающихся исследованию, обычно фигурируют цены, каналы сбыта, технические характеристики и другие, наиболее значимые для конкретного потребительского результата.

Для проведения исследования результаты аудирования, как правило, оформляются в виде таблицы, по строкам которой отражают значения выбранного параметра, а по столбцам – сегменты исследуемого рынка (табл. 2).

Таблица 2

Оценочный лист аудита конкурентоспособности

| Факторы конкурентоспособности | A ₀ | Конкуренты | | | | |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-----|---------------------|-------------------|
| | | A ₁ | A ₂ | ... | A _{n-1} | A _n |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | a ₁₀ | a ₁₁ | a ₁₂ | ... | a _{1n-1} | a _{1n} |
| 2. | a ₂₀ | a ₂₁ | a ₂₂ | ... | a _{2n-1} | a _{2n} |
| . | . | . | . | ... | . | . |
| . | . | . | . | ... | . | . |
| . | . | . | . | ... | . | . |
| m – 1 | a _{m-10} | a _{m-11} | a _{m-12} | ... | a _{m-1n-1} | a _{m-1n} |
| m | a _{m0} | a _{m1} | a _{m2} | ... | a _{mn-1} | a _{mn} |
| Общая сумма баллов | b ₀ | b ₁ | b ₂ | ... | b _{n-1} | b _n |

При этом в таблице 2 приняты следующие обозначения:

A₀ – аудируемый экономический субъект;

A₁, A₂, ..., A_n – конкуренты;

a_{mn} – балльные оценки по j – му параметру i - го субъекта,

где $j = 1, 2, \dots, m$;

$i = 0, 1, 2, \dots, n$.

Таким же образом формируют указанные модели по остальным параметрам. Предлагаемый подход позволяет оценить вероятную возможность проникновения аудируемого субъекта на тот или иной рынок, а также емкость

этого рынка. Это, в свою очередь, позволяет получить сведения о реальном объеме производства того или иного потребительского результата (продукции, товаров, работ или услуг) для удовлетворения потребностей исследуемого рынка, а также выявить те хозяйствующие субъекты, с которыми вероятнее всего будет конкурировать аудируемый субъект.

Обобщая результаты, полученные по всем моделям, построенным по наиболее значимым параметрам, аудирующий субъект определяет совокупный показатель емкости исследуемого рынка, учитывая при этом сравнительные конкурентные преимущества аудируемого субъекта.

С этой целью можно воспользоваться следующим выражением:

$$ER = r \cdot d \cdot c \cdot k, \quad (2)$$

где **ER** – совокупная емкость рынка;

r – общее количество реализованных на географическом рынке потребительских результатов (продукции, товаров, работ или услуг);

d – доля рынка по конкретному потребительскому результату с учетом отдельного параметра, для которого у аудируемого субъекта могут существовать конкурентные преимущества;

c – доля потребительских результатов, реализованных по наиболее предпочтительным направлениям сбыта;

k – потенциальная доля, которую аудируемый субъект предполагает и стремится занять на конкретном скорректированном сегменте рынка.

Однако следует признать, что, применяя в ходе аудиторского исследования однофакторные модели, допускается, что все иные параметры потребительского результата не ниже уровнем, чем у конкурентов.

Аналогичным образом исследуется конкурентная среда аудируемого субъекта.

Проведенный таким образом анализ дополняется развернутым смысловым обоснованием причин присвоения той или иной исследуемой переменной соответствующей балльной оценки. Только в этом случае общий итог проведенного исследования отразит объективные надлежащие сведения о положении аудируемого субъекта в его конкурентной среде.

Однако указанное исследование будет неполным, если аудиторский субъект не определит соответствующую оценку слабых и сильных сторон аудируемого субъекта в этой среде.

С этой целью в работе раскрыты приемы дополнения результатов указанного аудиторского информирования информацией отражающей:

- вероятные планы конкурентов этого субъекта относительно их доли на рынке;
- их рыночные стратегии;
- сильные и слабые стороны конкурентов;
- вероятные действия как существующих, так и потенциальных конкурентов.

В то же время сегментация рынка по потребителям, потребительским результатам, конкурентам не может проводиться обособленно друг от друга и тем более от исследования эффективности бизнес-процессов и их бизнес-операций, то есть от оценки внутренних возможностей аудируемого субъекта. Иными словами указанные направления исследования должны осуществляться комплексно и системно. Только в этом случае возможен надлежащий выбор именно того сегмента рынка, именно тех целевых установок по его освоению, где аудируемый субъект сможет наилучшим образом использовать свои конкурентные преимущества.

В свою очередь, прежде чем приступить к аудиторскому исследованию внутренних возможностей аудируемого субъекта, в работе рекомендовано разрабатывать критериальную модель его поэтапного развития, отражающую именно те позиции, нормативы, требования и целевые установки, которые (на основе высокопрофессионального суждения и практического опыта аудиторского субъекта) характеризуют наиболее эффективные позиции хозяйствующего субъекта в долгосрочной (стратегической) перспективе. При этом следует учитывать, что любая критериальная модель в современных условиях не может быть единожды разработанной и не изменной во времени.

Несмотря на существующее многообразие всевозможных методических приемов исследования указанных аспектов особое место в современных условиях занимают методики направленные на поиск и оценку резервов внутреннего потенциала способных обеспечивать конкурентные преимущества хозяйствующего субъекта, как в текущий момент времени, так и в долгосрочной (в особенности стратегической) перспективе.

Само понятие «резервы» как в науке, так и на практике обычно рассматриваются с двух точек зрения. Это, во-первых, ресурсы временно не используемые по своему прямому назначению. Их, как правило, подготавливают для удовлетворения вероятной потребности при различных непредвиденных обстоятельствах, возникающих в ходе функционирования хозяйствующих субъектов.

Во-вторых, что в наибольшей степени значимо для современного стратегического развития указанных субъектов, в условиях все возрастающих ограничений привлекаемых из внешнего окружения ресурсов, это неиспользованные внутренние возможности, выявление которых требует особых исследовательских подходов со стороны аудирующего субъекта. При этом наиболее сложным аспектом является надлежащая подготовка процедур выявления указанных резервов.

Поэтому, приступая к этапу операционного аудирования, направленному на выявление внутренних возможностей хозяйствующего субъекта аудирующему субъекту необходимо, прежде всего, определить именно те направления аудиторского исследования, которые позволят всесторонне выявить, оценить и проанализировать резервы внутреннего потенциала этого субъекта, а также выработать управленческие рекомендации по их мобилизации, как на текущий момент времени, так и долгосрочную (в особенности стратегическую) перспективу его развития.

Так, например, в массовом или крупносерийном производстве поиск резервов рекомендуется осуществлять, посредством дифференциации показателей эффективности использования того или иного ресурса, начиная с изделия и затем переходя к узлам, деталям и, наконец, бизнес-операциям. В то же время в мелкосерийном или единичном производствах исследование необходимо проводить по отдельным бизнес-операциям конкретного бизнес-процесса. При этом для осуществления сравнительного мониторинга отклонений, возникающих в ходе деятельности аудируемого субъекта, предлагается формировать модели эффективности исследуемого объекта как по критериальной (нормативной) базе, так и по текущей информации, что в свою очередь позволяет оценивать эти отклонения и выработать релевантные управленческие рекомендации по их корректировке.

Значения показателей, составляющих модели эффективности, при которых произошли те или иные отклонения в динамике или по сравнению с

критериальными (нормативными), можно по праву назвать проблемными зонами или точками, которые исследуются при помощи рекомендуемых в работе специальных аналитических процедур.

Предложенные в диссертационной работе приемы опираются не только на системный и комплексный подходы к исследованию аудируемого субъекта, но и учитывают циклическую и динамическую составляющие его развития.

Следующей не менее актуальной методикой исследования любых современных хозяйствующих субъектов, ориентированных в стратегическое будущее, является операционное аудирование эффективности процессов интеграции стратегического и инновационного управления этими субъектами.

Принимая аудиторское задание по исследованию различных аспектов конкретного инновационного процесса, аудирующий субъект должен, прежде всего, учесть, что любая инновация в современных условиях разрабатывается и внедряется для того, чтобы достигнуть лучших результатов по сравнению с существующими аналогами. Отсюда немаловажной проблемой, требующей надлежащего внимания, является наличие риска недостаточной перспективности инновации. Поэтому еще на предварительном этапе аудиторского исследования аудируемому субъекту необходимо подготовить достаточную и надлежащую исходную информационную базу как о существующих, так и вероятных предпочтениях потребителей и возможностях коммерциализации будущей инновации, а также о тех аналогах и их характеристиках, которые могут наилучшим образом с ней конкурировать.

Разрабатывая стратегическую модель предстоящего аудирования, аудирующий субъект должен исходить из того, что для эффективной организации и практической реализации любого инновационного процесса необходимо, прежде всего, исследовать рынок с позиции возможного восприятия инновации как существующими, так и потенциальными потребителями, а также непосредственными конкурентами аудируемого экономического субъекта. Иными словами необходимо оценить конкурентные преимущества разрабатываемой аудируемым экономическим субъектом инновации как с позиций целевой аудитории из всей генеральной совокупности, существующих и вероятных потребителей, так и с позиций, непрерывно действующих как существующих, так и потенциальных конкурентов, что подтверждает возможность и объективную необходимость использования предложенных в работе методик аудирования внешнего

окружения этого субъекта.

В этой связи, в работе предложена и обоснована методика осуществления аудиторского исследования инновационного процесса, предусматривающая возможность аудирования различных фаз или стадий прохождения инновационной идеи (знания) до ее практического устаревания. Доказана необходимость постоянного аудиторского сопровождения (мониторинга) всего жизненного цикла любой инновации, учитывающего особенности каждой из стадий его прохождения.

Таким образом, разработанные и предложенные в диссертационной работе приемы и рекомендации позволяют создать систему операционного аудирования ориентированную на реализацию оперативных (текущих) и стратегических целевых установок любого хозяйствующего субъекта. При этом указанная система не отрицает возможность и необходимость осуществления финансового аудита и аудита соответствия, а лишь дополняет и расширяет возможности современного аудита в целом.

Автор имеет научные и методические публикации общим объемом 131,37 п.л., в том числе авторский объем – 109,87 п.л. Ключевые положения диссертационного исследования нашли отражение в следующих основных публикациях автора.

Монографии

1. Ситнов А.А. Методология операционного аудита: Монография. – М.: Финакадемия, 2008. – 8,25 печ. л.
2. Ситнов А.А. Теория, методология и организация операционного аудита. – М.: ООО «Оргсервис – 2000», 2008. – 17,94 печ.л.
3. Ситнов А.А. Эволюция операционного аудита. – М.: ООО РИА «ВивидАрт», 2009. – 18,4 печ. л.

Статьи в ведущих рецензируемых журналах и изданиях, определенных ВАК РФ для публикации основных результатов диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук

4. Ситнов А.А. Операционный аудит и его предметная область // Аудит и финансовый анализ, 2007, № 2. – 1,03 печ. л.
5. Ситнов А.А. Операционный аудит – задачи и принципы // Аудит и финансовый анализ, 2007, № 3. – 0,85 печ. л.
6. Ситнов А.А. Эвристический инструментарий метода операционного аудита // Вестник Самарского государственного экономического университета.

Экономика, 2007, № 11 (37) – 0,76 печ. л.

7. Ситнов А.А. Операционный аудит как важная форма внутреннего контроля хозяйствующих экономических субъектов // Аудит и финансовый анализ, 2008, № 4. – 0,93 печ. л.
8. Ситнов А.А. Операционный аудит как средство оперативной адаптации хозяйствующих экономических систем // Развитие отраслевого и регионального управления: Вестник Государственного университета управления, 2008, № 8 (18) – 0,63 печ. л..
9. Ситнов А.А. Особенности проведения операционного аудита // Экономические науки, 2009, № 7 (56) – 0,44 печ. л.
10. Ситнов А.А. Особенности операционного аудита хозяйствующих субъектов // Бухгалтерский учет, 2009, № 16. – 0,30 печ. л.
11. Ситнов А.А. Операционный аудит в топографо-геодезической сфере производства // Проблемы теории и практики управления, 2009, № 8. – 0,63 печ. л.
12. Ситнов А.А. Роль и место операционного аудита в управлении хозяйствующими субъектами // Развитие отраслевого и регионального управления: Вестник Государственного университета управления, 2009, № 17 – 0,61 печ. л..

Кроме того, в прочих изданиях по теме диссертации опубликованы работы общим объемом 4,12 п.л., авторский объем – 4,12 п.л.

